



9a. Calle Poniente Entre 83 y 85 Avenida Norte Número 8169, Colonia Escalón Tel.: 2264-1903/2264-5801

Inc. I0507004TM

BUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS Y DE ADUANAS: San Salvador, a las ocho horas del día cuatro de julio de dos mil seis.

VISTOS en Apelación de la resolución pronunciada por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas quince minutos del día catorce de junio de dos mil cinco, que determina a cargo de

, Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que le corresponde pagar respecto del período de tributario de diciembre de dos mil dos, por la cantidad de **DOCE MIL QUINIENTOS CINCUENTA Y TRES DÓLARES (\$12,553.00)**; así como remanentes de crédito fiscal que le corresponde reclamarse respecto del período tributario de mayo, por la cantidad de **DIECISÉIS MIL QUINIENTOS CINCUENTA Y CUATRO DÓLARES (\$16,554.00)**, para ser utilizado en el período tributario de junio; **TREINTA Y TRES MIL OCHOCIENTOS OCHENTA Y UN DÓLARES (\$33,881.00)** en el período tributario de junio, para ser utilizado en el período tributario de julio; **CINCUENTA Y SIETE MIL CUATROCIENTOS OCHENTA Y UN DÓLARES (\$57,481.00)** en el período tributario de julio para ser utilizado en el período tributario de agosto; **CINCUENTA Y SEIS MIL OCHOCIENTOS SESENTA Y SEIS DÓLARES (\$56,866.00)** en el período tributario de agosto, para ser utilizado en el período tributario de septiembre; **CUARENTA Y SEIS MIL CUATROCIENTOS SETENTA Y DOS DÓLARES (\$46,472.00)** en el período tributario de septiembre, para ser utilizado en el período tributario de octubre; **CUARENTA Y CUATRO MIL TRESCIENTOS VEINTISIETE DÓLARES (\$44,327.00)** en el período tributario de octubre, para ser utilizado en el período tributario de noviembre; y **DIECISÉIS MIL QUINIENTOS NOVENTA Y SEIS DÓLARES (\$16,596.00)** en el período tributario de noviembre, para ser utilizado en el período tributario de diciembre; todos los períodos del año dos mil dos; y multa por evasión no intencional del Impuesto, correspondiente a los períodos tributarios de mayo a diciembre de

dos mil dos, por la cantidad de **QUINCE MIL CIENTO QUINCE DÓLARES CON OCHENTA Y SEIS CENTAVOS DE DÓLAR (\$15,115.86).**

Y CONSIDERANDO:

I. El señor _____, en su calidad de Apoderado Especial Administrativo y Judicial con Cláusula Especial de _____, en su escrito de expresión de agravios señala los siguientes puntos de inconformidad:

1.-"Durante los períodos Tributarios de julio y agosto de dos mil dos, mi representada declaró exportaciones por valor de CUARENTA MIL SEISCIENTOS NOVENTA Y CUATRO DOLARES OCHENTA CENTAVOS DE DÓLAR (\$40,694.80) y CIENTO SEIS MIL NOVECIENTOS CUARENTA Y DOS DOLARES DOCE CENTAVOS DE DÓLAR (\$106,942.12) respectivamente, los cuales debitó con tasa cero por ciento (0%), asimismo para los períodos tributarios de septiembre, octubre, noviembre y diciembre de dos mil dos, declaró ingresos exentos y no gravados indebidamente por los valores de CINCUENTA Y NUEVE MIL SEISCIENTOS NOVENTA Y CUATRO DOLARES VEINTIOCHO CENTAVOS DE DÓLAR (\$59,694.28) VEINTITRES MIL DOLARES (\$23,000.00) DIES MIL DOLARES (\$10,000.00) Y DOSCIENTOS VEINTICUATRO MIL SETECIENTOS SETENTA Y SIETE CENTAVOS DE DÓLAR (\$224,771.77) Siendo todos los ingresos antes detallados gravados (...)"

2- "se originó una disminución del remanente de crédito fiscal..., para los períodos tributarios de mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre y noviembre, todos de dos mil dos, determinándose remanentes de crédito fiscal..., e impuesto complementario para el período tributario de diciembre de dos mil dos..., infringiendo lo dispuesto en los artículos 93 y 94 (...)"



3-"Además de lo anterior, se determina... infracción consistente en Evasión no Intencional del Impuesto (...)".

1- RAZONES DE HECHO:

"Existe un contrato que reúne todos los requisitos legales, suscrito entre mi representada que es la contratista y P. de Estados Unidos de Norteamérica, la cual en adelante se llamará P. Y considerando que posiblemente lo que ha generado confusión a los auditores..., son precisamente dichos conceptos, para un mejor análisis se detallan a continuación:

Comisiones y cargos que recibe P. por las partes remitentes, como compensación por ceder a P. el derecho de utilización de la propiedad intelectual en relación con el marketing y promoción de su negocio en los Estados Unidos. Esta comisión representa un 16% de las comisiones y cargos que recibe F. por las partes remitentes (...)".

Comisiones y cargos que recibe P. por las partes remitentes, como compensación por los servicios de entrega de dinero en El Salvador. Esta comisión representa un 8% de las comisiones y cargos que recibe F. por las partes remitentes (...)".

2- RAZONES DE DERECHO

2.1- "De conformidad con lo establecido en los artículos 16 y 17 de la ley... los servicios de distribución de transferencia de dinero dentro del país, provenientes de los Estados Unidos de Norteamérica, constituyen hechos generadores del impuesto. No obstante lo anterior y por ministerio de ley, dichos servicios configuran la EXPORTACIÓN DE SERVICIOS, y por lo tanto gravados con tasa cero por ciento, de conformidad con los artículos 74 y 75 de la ley de la materia.

Pero es el caso que debido a que se ha dado una controversia en materia interpretativa de la EXPORTACIÓN DE SERVICIOS, entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, se considera necesario e importante analizar dicha figura a la luz de la ley, por lo que se transcribe a continuación el artículo 74 antes citado que define las Operaciones de Exportación de la siguiente manera: "Están afectos a estas normas definitivas de bienes muebles corporales, destinadas al uso y consumo en el exterior y las prestaciones de servicios realizadas en el país, a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en él y los servicios estén destinados a ser utilizados exclusivamente en el extranjero (...)".

"Así las cosas, ahora si podemos asegurar categóricamente que los servicios antes detallados prestados por mi representada a la sociedad P constituyen exportaciones de servicios, puesto que está claro que se reúnen los tres requisitos de ley según se explica a continuación:

1- Que los servicios sean realizados en el país:

Tal como ya se ha manifestado anteriormente efectivamente los servicios se realizan dentro del país (...)".

2.- "Que el servicio sea prestado a usuarios que no tengan domicilio ni residencia en el país:

Antes de todo es de aclarar que el usuario del servicio que estamos analizando en lo que respecta a la transferencia de dinero, no es la persona destinataria de la transferencia (...)".



3.- "Que los servicios estén destinados a ser utilizados exclusivamente en el extranjero

Para abordar este tema es muy importante tomar en cuenta lo señalado anteriormente en el no. 2. en el sentido de que para evitar confusión es necesario distinguir que existen dos servicios totalmente diferentes, los cuales se detallan a continuación:

- a) Servicios de transferencia de dinero del exterior a El Salvador, el cual es prestado por P! Estados Unidos de Norteamérica a los clientes o usuarios que envían el dinero (...)"
- b) Servicios de distribución de transferencias de dinero del exterior a destinatarios en El Salvador, el cual es prestado por mi representada a P (...)"

"Por lo anteriormente expuesto puede concluirse que los servicios de distribución de transferencia de dinero del exterior a destinatarios en El Salvador, prestados por mi representada a P constituyen EXPORTACIÓN DE SERVICIOS (...)"

"Para reforzar los criterios antes expuestos, se presentan a continuación algunos antecedentes jurídicos relacionados con la exportación de servicios.

ANTECEDENTE No.1

SENTENCIA 147-C-99 DE FECHA 22 DE DICIEMBRE DE 1999 DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.

No obstante que esta sentencia corresponde a las exportaciones de servicios que realizan los Representantes Comerciales de casas extranjeras, es importante considerar que los criterios jurídicos de interpretación (doctrina jurídica) vertidos por la Honorable Sala de

lo Contencioso Administrativo sobre el tema en estudio, son valederos para nuestro caso, por razones de similitud en la forma de operar aunque la actividad económica sea distinta (...)"

ANTECEDENTE No. 2

INCIDENTE No I0209002 T y M: FALLO DEL TRIBUNAL DE APELACIONES DE LOS IMPUESTOS INTERNOS, DE FECHA 29 DE ABRIL DE 2003.

"De igual manera que el caso anterior, este fallo no se relaciona exactamente con la actividad económica de las transferencias de dinero hacia y desde el exterior, sino que con el servicio de telefonía internacional, pero también tiene muchas similitudes que considero muy importante tomar en cuenta (...)"

ANTECEDENTE No. 3

"Traemos el antecedente de la sentencia emitida a las quince horas y dos minutos del día veintisiete de octubre de dos mil cuatro, por la sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, dado que en ella se define el objetivo del Art. 74 de la Ley (...)"

2.2- "Por otra parte y suponiendo sin aceptar que no se aceptaren los argumentos anteriormente expuestos, por razones de eventualidad consideramos necesario plantear el caso bajo las siguientes consideraciones Durante el año de dos mil dos, P se valió del nombre comercial " " para la obtención de clientes que envían sus remesas hacia El Salvador, pues la marca es ya un sinónimo de transferencia y de correspondencia en El Salvador; por lo que por dicho uso, mi representada cobró una comisión del 16% de las comisiones y cargos que recibe P de sus clientes o remitentes en el territorio de los Estados Unidos de Norte América. Además mi representada le facilitó un software para el

2.3- "Después de lo anteriormente expuesto y suponiendo sin aceptar que no se aceptaren dichos argumentos, siempre por razones de eventualidad se procede a exponer lo siguiente

El artículo 5 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, literalmente señala (...)".

"Con el anterior concepto, se deduce que el dinero en efectivo en moneda nacional o extranjera, para el caso las transferencias de dinero desde el exterior hacia nuestro país, no son gravados con la ley del IVA y por lo tanto sus accesorios, para el caso las comisiones, tampoco lo son.

Por otro lado, el artículo 51 literal a) de la misma ley antes citada, que se refiere a las adiciones a la base imponible, contiene (...)".

"Reajustes, actualizaciones o fijaciones de precios o valores, pactados antes o al convenirse o celebrarse el contrato o con posterioridad; comisiones, derechos, tasas, intereses y gastos de financiamiento de la operación a plazo, incluyendo los intereses por el retardo en el pago y otras contraprestaciones semejante ...

De lo anterior se colige que las comisiones deben adicionarse a la base imponible, cuando devienen de alguna operación a plazos, que obviamente no es el caso, puesto que las comisiones se derivan de una simple transferencia de dinero, por lo que no existe base imponible, y por consecuencia lógica tampoco hecho generador.

Por último cabe señalar que si para el caso de los mutuos dinerarios, los intereses que se derivan son considerados accesorios, y por lo tanto son ingresos no sujetos o no gravados, tal como lo ha señalado ese Honorable Tribunal en situaciones semejantes, en



algunas sentencias que más adelante se enunciarán, por lo tanto el mismo tratamiento tributario debe corresponder a las comisiones que se derivan de las transferencias de dinero desde el exterior hacia nuestro país (...)",

"Algunas de las sentencias a las que hemos hecho referencia, son las siguientes:

Incidente I951009T, de fecha 22 de Diciembre de 1999, pags. 11 y siguientes

Incidente I0101002T, de fecha 20 de diciembre de 2001, Pags. 3 y siguientes

Incidente I9510088T, de fecha 21 de diciembre de 1999, pags. 4 y siguientes.

Incidente I9511018.T, de fecha 28 de septiembre de 1999 (...)",

II. La Dirección General, habiendo tenido a la vista las razones en las que la apelante social apoya su impugnación, procedió a rendir informe, justificando legalmente sus actuaciones y los puntos de Inconformidad planteados en los términos siguientes:

RAZONES DE HECHO

"Manifiesta la impetrante que existe un contrato que reúne todos los requisitos legales, suscrito entre la recurrente que es la contratista y la Corporación P de Estados Unidos de Norteamérica, que es la contratante, en el cual se especifican los diferentes conceptos que amparen los ingresos obtenidos por la contratista de parte de la contratante; sigue manifestando que esta Dirección General ha confundido los conceptos y que las comisiones y cargos que recibe P por las parte remitentes, como compensación por ceder a P el derecho de utilización de la propiedad intelectual en relación con el marketing y promoción de su negocio en los Estados Unidos, representa una comisión del 16% por ciento; así también en cuanto a las comisiones y cargos por los servicios de software y hardware de computadora y otros servicios afines en

los Estados Unidos, recibe una comisión del 16% y por comisiones y cargos que recibe P. de las partes remitentes como compensación por los servicios de entrega de dinero en El Salvador, esta comisión asciende al 8%.

Sobre el aludido alegato esta Dirección General manifiesta:

Que no es que exista confusión en el análisis efectuado y los hallazgos determinados por esta Administración Tributaria a través de los auditores fiscales...; en los conceptos establecidos en el referido convenio, es más durante el procedimiento de fiscalización, se realizaron requerimientos de información y documentación a la alza relativos a dicho convenio, para emitir una justa tasación apegada a derecho (...).

"POR CUANTO, Gigante se dedica al negocio de entrega de paquetes, documentos y dinero, tanto a nivel nacional como internacional, en San Salvador, El Salvador; y (...).

"POR CUANTO P (conforme a su autorización como titular de una licencia o bajo una sublicencia) puede designar a ciertas entidades para que se desempeñen como su agente de pagos en El Salvador para el dinero que envían los clientes de P en los Estados Unidos y que se transfiere a El Salvador a fin de que lo entregue a ciertos beneficiarios;"

"POR CONSIGUIENTE... las partes convienen en que las declaraciones preliminares mencionadas son verdaderas y correctas, conviniendo además en lo siguiente:

10. Remuneración. Gigante tendrá derecho a recibir la siguiente remuneración en relación con este acuerdo:

- a) el 16% de todas las comisiones y cargos que recibe P .. por conceder a P el derecho de utilización de la Propiedad Intelectual...
- b) el 16% de todas las comisiones y cargos que recibe P .. como compensación por



- prestar a F los servicios de software y hardware...
- c) el 8% de todas las comisiones y cargos que recibe P .. como compensación por los servicios de entrega de dinero (...)"

"De lo anteriormente señalado, el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos, puede corroborar, así como lo estableció esta Dirección General en el respectivo informe de auditoría que el monto total de la comisión que corresponde a la sociedad investigada, asciende al 40% de los cobros que realiza F a sus clientes, la cual conforme al Acuerdo esta compuesto por los tres porcentajes; no obstante en la contabilidad de la impetrante se ha verificado el registro de ingresos relacionados con dicho acuerdo como una sola operación bajo el concepto de "Comisión por Servicios de Transferencia" (...)"

"Requerimiento con referencia 20504-NEX-0806-2005 de fecha 5 de mayo de dos mil cinco, agregado a folio 416; requiriéndole información de la cual no contestó la impetrante en su oportunidad (...)"

Dentro de lo solicitado en dicho requerimiento se encuentra:

1. "Confirmar si los ingresos registrados en la cuenta con código contable 510203 OTROS INGRESOS NO GRAVADOS CON IVA, corresponden exclusivamente a ingresos por el Acuerdo de prestación de servicios celebrado entre Y P. , que entró en vigor a partir del primero de enero de dos mil dos, según lo manifestó mediante escrito presentado a esta Oficina el día veinticuatro de mayo de dos mil cuatro.
2. Informar mediante un detalle cómo están conformados los ingresos mensuales incorporados en las declaraciones de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios correspondientes a los períodos tributarios de julio y agosto de dos mil dos, en lo que respecta a exportaciones Los períodos tributarios de

septiembre a diciembre del mismo año ... en lo concerniente a ventas internas exentas no gravadas, registradas en su contabilidad en colones salvadoreños (...)".

"En cuanto al anterior requerimiento, se solicitó a la impetrante que confirmara si los ingresos registrados... correspondían exclusivamente a ingresos originados por el Acuerdo de prestación de servicios celebrado... que entró en vigor a partir del uno de enero de dos mil dos (...)".

"Así también, se le solicitó que informara mediante un detalle como están conformados los ingresos mensuales incorporados en las declaraciones del Impuesto a la Transferencia..., los cuales correspondían a los períodos tributarios de julio y agosto de dos mil dos, en lo que respecta a las exportaciones por las cantidades de \$40,700.46 y por \$106,948.57 respectivamente; y en los períodos tributarios de septiembre a diciembre de dos mil dos, por las cantidades de \$59,724.69, \$23,458.51, \$10,004.69 y \$224,780.34 respectivamente.

Asimismo, en lo que concierne al rubro de las ventas exentas y no gravadas, registradas en la contabilidad de la impetrante (...)".

"De ahí que todos los montos que fueron antes mencionados, según el mismo acuerdo basado en las comisiones y cargos calculados por P para el período tributario que va desde el primer día del mes hasta el día quince del mes y para el período que va desde el dieciséis del mes hasta el final del mes.

Como puede observar ese honorable Tribunal..., que dentro de la fiscalización tal y como se hace constar en el informe de auditoría de fecha trece de mayo de dos mil cinco...; la impetrante a esa fecha no había proporcionado las explicaciones relacionadas con los ingresos por servicios de entrega de dinero...; por lo que se procedió dentro de dicho informe de auditoría a determinarle ingresos declarados indebidamente (...)".



"Siendo que a la fecha de la fiscalización estos ingresos no se encontraban registrados en los libros de venta... correspondiendo éstos al pago de comisiones recibidas por la prestación de servicios de entrega de dinero transferidos del exterior, denominado ; determinándose dentro de la investigación efectuada... que dicho servicio debió haberse declarado como gravado..., puesto que dicha impetrante presta un servicio dentro del territorio nacional... y por lo tanto los servicios son utilizados en el país y no en el extranjero (...)"

RAZONES DE DERECHO

"De conformidad con lo establecido en los artículos 16 y 17 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios..., los servicios de distribución de Transferencia de dinero dentro del país, provenientes de los Estados Unidos de Norteamérica, constituyen hechos generadores del impuesto. No obstante lo anterior y por ministerio de ley, dichos servicios configuran la EXPORTACIÓN DE SERVICIOS, y por lo tanto gravados con tasa del cero por ciento, de conformidad con los artículos 74 y 75 de la ley de la materia.

"Sobre el particular esta Dirección General manifiesta:

En cuanto a los alegatos referentes a este punto, se tiene a bien señalar que en lo relativo a la determinación del hecho generador, se estableció que la contribuyente social esta relacionada con la sociedad P , mediante un convenio a través del cual le facilita la entrega de dinero provenientes de transferencia de dinero del exterior, a través de la utilización de la propiedad intelectual en relación con el marketing y promoción de su negocio en los Estados Unidos de Norteamérica, asimismo los servicios de software y hardware de computadora y otros servicios afines y de todas las comisiones y cargos que recibe P.

de las partes remitentes la cual pagará a Gigante como compensación por los servicios de entrega de dinero.

De ahí que, la operación antes mencionada se puede detallar a partir de los servicios efectuados por la sociedad extranjera y el vínculo que nace con la contribuyente en estudio; de acuerdo a que la sociedad del país extranjero para poder dar término a un envío de dinero, debido a que no posee una sucursal o establecimiento en el país, tiene que contratar los servicios de la sociedad recurrente; por lo que, en consideración a que el país donde nace la prestación del servicio no tiene conexión directa con sucursal en el país de destino, es necesario para la mencionada sociedad extranjera utilizar dichos servicios de la impetrante (...).

"En consecuencia de lo anterior, al prestar la sociedad recurrente un servicio en el territorio nacional y no en el extranjero, no se cumplen los presupuestos establecidos en el artículo 74, de la Ley... para ser considerada una operación de exportación; a pesar de que la impetrante desea encajar tal figura en el servicio prestado (...).

"Por lo que, de acuerdo a la resolución objeto de apelación se establece que por tratarse de un servicio prestado dentro del territorio nacional, y a que el servicio que presta dicha contribuyente social es a empresas extranjeras, para dar por finalizada el envío de dinero o la entrega de paquetes de encomienda, dicho servicio es utilizado dentro de nuestro país.

En consecuencia, se desglosa que los servicios prestados por la impetrante a la sociedad extranjera son gravados con la tasa del trece por ciento (13%) del Impuesto...; de ahí que, al revisar lo prescrito en el acuerdo; y según lo establecido en el artículo 46 de la ley en referencia, no señala tal servicio como exento; debido a que de conformidad a lo establecido, en los artículos 16 inciso primero y 17 inciso primero de la mencionada Ley, constituye hecho generador del impuesto los actos como el presente; en el que la sociedad



impetrante... se obliga a prestar el servicio de transferencia de dinero y la sociedad P se obliga a pagar como contraprestación una remuneración (...)".

PORQUE EL HECHO GENERADOR NO CONSTITUYE EXPORTACIÓN DE SERVICIOS

"Sobre la calificación de exportación de servicios, a los servicios prestados por , a la empresa extranjeras, P. , el artículo 74 de la Ley de Impuesto..., prescribe los requisitos que deben concurrir conjuntamente para considerar las prestaciones de servicios como operaciones de exportación, siendo éstos requisitos los siguientes:

- a) Que la prestación de servicios sea realizada en el país;
- b) Que los mismos sean prestados a usuarios que no tengan domicilio ni residencia en el territorio nacional;
- c) Que tales servicios estén destinados a ser utilizados exclusivamente en el extranjero.

Los requisitos contenidos en los literales a) y b) son de fácil percepción y esto no quiere decir que la Administración deje de lado los problemas que surgen, pero esos dos literales y que son de mucha importancia se han comprobado plenamente y al estar conformados como característica para que exista una exportación de servicio no es necesario dilucidar mas el asunto ya que se evidencia que los servicios han sido generados y prestados en el país y que el usuario (empresa extranjera) no tienen domicilio ni residencia en el territorio nacional, pero si debe repararse en el destino, toda vez que jurídicamente, desde el momento que los servicios se realicen dentro del territorio se consideran prestados dentro del mismo, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso segundo de artículo 19 de la Ley (...)".

"Sin embargo distinta situación se presenta respecto del requerimiento que atañe al destino de los servicios, ya que se puede aseverar que los mismos están destinados a ser

utilizados en el extranjero, aún y cuando se desarrollen totalmente en el país, sin embargo, el referido artículo 74 exige que la utilización del servicio lo sea de manera exclusiva en el exterior, por lo que, lo que debe dilucidarse es que se entiende por la expresión exclusivamente a la luz del texto legal, en el caso de los envíos de dinero, donde nos encontramos con que el receptor del dinero está radicado en el territorio nacional, por lo que la utilización del servicio por parte de la empresa extranjera, destinado a utilizarse en el extranjero, no ha sido exclusivamente aprovechado en el exterior, ya que tal empresa utiliza los servicios internacionales de envío de dinero contratados con la sociedad

, tanto en su territorio como en el nuestro, pues el enlace de los envíos posibilita el aprovechamiento tanto dentro del territorio nacional como fuera del mismo (...)"

"De esta manera se advierte que a la contribuyente se le ha aplicado el criterio de interpretación correspondiente, es decir, que se ha actuado con apego a derecho; de ahí que toda alegación no opera, debido a que hay criterio establecido por el Tribunal..., en sentencia de las nueve horas treinta minutos del día uno de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, con referencia I9802009T (...)"

"Por tal razón los antecedentes que señala la impetrante para supuestamente sustentar sus criterios expuestos no son atinentes al caso en concreto (...)"

"Debe tomarse en cuenta además de las valederas razones que llevaron a esta Oficina a la extracción de dicha cantidad de los montos válidos a ser utilizados por la recurrente dentro de la estructura impositiva que nos atañe, que respecto del Impuesto en mención, los hechos generadores atienden a una calificación jurídica y no económica, como lo manifiesta ese Tribunal en sentencia... INC. N° I0303006T: "La configuración de los presupuestos legales está concebida esta Ley bajo la consideración de un tributo que grava las manifestaciones del tráfico mercantil en su connotación jurídica y para nada económica, es decir, lo relevante es la



calificación de los actos jurídicos, sean estos de transferencias de bienes o prestación de servicios, a efectos de determinar si existe o no hecho generador y por supuesto, atendiendo al cumplimiento de los mismos (...)".

RESPECTO DE LA IMPOSICIÓN DE MULTA

Sobre el particular esta Dirección General expresa:

"la contribuyente... no ha manifestado de manera expresa y directa razones de inconformidad con la multa impuesta por evasión no intencional..., no obstante esta Oficina estima pertinente realizar las consideraciones siguientes sobre la multa en cuestión.

Consta a folios 452 vuelto, del expediente respectivo, lo cual puede ser comprobado por dicho Tribunal que esta Dirección General efectuó a la referida contribuyente el requerimiento de subsanación a que se refiere el artículo 261 del Código Tributario, el cual se realizó de manera expresa en el auto de audiencia y apertura a pruebas que le fuera notificado (...)".

"En ocasión de dicho requerimiento, esta Dirección General realizó un llamamiento legal a dicha contribuyente para que ésta subsanara las circunstancias que a juicio de esta oficina la habían hecho incurrir en la infracción de evasión no intencional del impuesto, sin embargo dicha contribuyente no atendió el aludido requerimiento, ni se pronunció sobre el mismo, ya que, pese a que presentó escrito evacuando la audiencia realizada y manifestó su inconformidad con el contenido del informe de auditoría, no se pronunció sobre la subsanación requerida, obviamente porque adujo no estar de acuerdo con los hechos principales que configuraban la infracción (...)".

"El quantum de la sanción correspondió al 25% del monto del impuesto causado, siendo que para el impuesto en comento el impuesto causado se corresponde con el monto de los débitos determinados, sobre los cuales se aplicó el respectivo porcentaje provisto en dichos artículos (...)".

DEL DEBIDO PROCESO

"todos los actos de comunicación que constituyen la espina dorsal sobre la cual descansa el proceso de liquidación de impuestos como lo son el auto de designación de auditor, el auto de audiencia y apertura a pruebas y la resolución de tasación de impuestos, fueron hechos del conocimiento de la impetrante, cumpliendo con los requisitos que el Código Tributario estipula, habiendo satisfecho en todos los casos, la finalidad de dichos actos, cual es, la de permitir el ejercicio real e irrestricto de los administrados de sus derechos de audiencia y de defensa (...)".

"Como puede observar ese ente contralor, no han existido irregularidades en el proceso de fiscalización, audiencia y apertura a pruebas y la resolución de tasación de impuestos y multa, ni se han obviado en la notificación de las referidas actuaciones, requisitos que el Código Tributario y su Reglamento de Aplicación establecen, cumpliéndose en todos los casos citados, con la finalidad de los actos de comunicación, propiciando materialmente a la mencionada contribuyente el ejercicio de los derechos de audiencia, defensa, contradicción y acceso a los medios impugnativos que le competen (...)".

III.- Este Tribunal, ordenó abrir a pruebas el presente incidente, mediante auto de las nueve horas del día cinco de septiembre de dos mil cinco y en auto de las trece horas veinte minutos del día veintiuno de septiembre de dos mil cinco, se resuelve nombrar Analista Tributario Contable a efecto de que verifique en la sede de la Sociedad las pruebas ofrecidas, rindiendo informe el día dieciocho de octubre del mismo año, agregado a folios 66 al 76 del



presente incidente; posteriormente se mando a oír las alegaciones finales, derecho del cual consta hizo uso la apelante social dentro del plazo legal, por medio de escrito presentado el día quince de noviembre de dos mil cinco; ordenándose luego traer los autos para sentencia.

IV. Luego de lo expuesto por la alzada, justificaciones de la Dirección General, este Tribunal se pronuncia de la manera siguiente:

1) DE LA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS.

La Dirección General de Impuestos Internos, de la fiscalización practicada a estableció que los Ingresos obtenidos en concepto de prestación de servicios de entrega de dinero, provenientes de transferencias monetarias del exterior, en virtud de acuerdo celebrado con la sociedad no domiciliada P que declaró para los períodos de julio y agosto de dos mil dos, como exportación de servicios, y para los períodos de septiembre a diciembre de dos mil dos, como exentos y no gravados, no eran tales, sino un servicio que debió declararse como gravado con la tasa del trece por ciento, conforme a lo establecido en los Arts. 1, 16 inc. 1º y 17 inc. 1º de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.

En relación a los Ingresos que declaró como exportación, señaló la referida Dirección que el art. 74 de la Ley de la materia, establece claramente los requisitos que deben cumplirse para calificar a la prestación de servicios como una exportación, los cuales son:

- Que las prestaciones de servicios sean realizadas en el país;
- A usuarios que no tienen domicilio ni residencia en él, y,
- Que los servicios estén destinados a ser utilizados exclusivamente en el extranjero.

De las operaciones realizadas por la contribuyente social, la Dirección establece que la finalidad del servicio es la entrega en el territorio nacional de las referidas transferencias de dinero procedentes del exterior a residentes en El Salvador, entrega que se produce en el país, en virtud de lo cual se desnaturaliza la calificación de exportación de servicios efectuada por la contribuyente, ya que el servicio no se usa exclusivamente en el extranjero, pues su perfeccionamiento se produce en el territorio nacional.

Dicha prestación de servicios tampoco puede ser declarada como exenta, ya que no se encuentra comprendida dentro de los conceptos descritos en el Art. 46 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, que establece las exenciones al impuesto.

De igual manera a juicio de la expresada dependencia la operación no puede considerarse una prestación de servicios no gravados, debido a lo que establece el Art. 16 inc. 1º de la ley de la materia, ya que la prestación de servicios provenientes de actos en que por una parte la sociedad investigada se obliga a prestar en el territorio nacional, el servicio de entregas de dinero y por la otra, la sociedad P , se obliga a pagar como contraprestación una remuneración por dichos servicios, constituye hecho generador del impuesto.

Por su parte, la recurrente social en relación a lo manifestado por la Dirección General, centró su argumentación en sostener que la prestación de servicios de distribución de transferencias de dinero dentro del país, provenientes de los Estados Unidos, se configura a la luz del Art. 74 ya citado, como exportación de servicios, debido a que cumple con los tres requisitos ahí señalados, explicándolos de la siguiente manera:



A) Que los servicios sean realizados en el país: las oficinas de la sociedad están instaladas en El Salvador, donde se atiende a las personas destinatarias de las transferencias de dinero, entregándose aquí el dinero y efectuándose igualmente los registros y controles pertinentes; es aquí donde también se encuentran registradas las marcas y la infraestructura informática que origina el uso del software por parte de P en los Estados Unidos de América.

B) Que el servicio sea prestado a un usuario que no tenga domicilio ni residencia en el país: el usuario del servicio no es la persona destinataria de la transferencia de dinero, ya que este es un simple receptor, quien no es cliente de la sociedad, por lo que no existe una relación jurídica entre cliente y proveedor. El servicio es prestado por P a la persona que envía el dinero desde el exterior, a la cual se le cobra la comisión correspondiente, y por lo que tributa de conformidad a la legislación tributaria del país de donde se envía el dinero. Desde otra perspectiva, la sociedad recurrente presta un servicio de distribución de transferencia de dinero a los destinatarios en El Salvador, por el cual cobra una comisión a P, amparada en un contrato de servicios, así como también respecto del uso de marcas y software, los que se encuentran registrados y dentro de la infraestructura de la sociedad, por lo que no hay duda de que el usuario del servicio es P, entidad que no tiene domicilio en el país.

C) Que los servicios estén destinados a ser utilizados exclusivamente en el extranjero; según la recurrente, es importante distinguir que existen dos servicios totalmente diferentes los cuales son:

a) Un servicio de transferencia de dinero del exterior a El Salvador, el cual es prestado por P, a clientes que envían el dinero, en cuyo caso el servicio es utilizado por éstos, por consiguiente quienes reciben el dinero en El Salvador, son simples receptores.

b) Un servicio de distribución de transferencia de dinero del exterior a destinatarios en El Salvador, el cual es prestado por

a P, siendo evidente que es esa sociedad la que utiliza el servicio exclusivamente en el extranjero, así como también lo relativo al uso de marcas y software.

Finalmente señala que lo que confunde a la Dirección General, es el hecho de que los destinatarios del dinero poseen domicilio en El Salvador; sin embargo quien hace uso de todos los servicios (equipo, personal e infraestructura) es la empresa P disminuyendo con ello los costos y gastos que le implicaría el poseer establecimientos en todo el país.

Este Tribunal de Apelaciones en la tarea de resolver conforme a la ley la reclamación habida, debe considerar si la prestación de servicio de entrega de dinero transferido desde el exterior a destinatarios en El Salvador, constituye una exportación o un servicio prestado internamente y por tanto gravado con la tasa cero por ciento o trece por ciento, según sea el caso, y verificar primero en los hechos, en qué ha consistido la prestación del servicio así como su utilización, para en un segundo momento buscar la norma jurídica aplicable, lo que implica la localización de todas aquellas disposiciones que guarden relación coherente entre sí para dar un marco de interpretación a los alcances normativos, y por último, dilucidar si la aplicación de la imposición se orienta hacia la tasa cero o trece por ciento.

En ese sentido, comenzando con el primero de los aspectos a considerar, notamos tanto de los registros contables como del análisis de la prestación del servicio realizada por la recurrente social lo siguiente: i) Las actividades de

se realizan dentro del territorio nacional; entre ellas se encuentran la localización del destinatario de la transferencia de dinero por medio del sistema telefónico, la utilización del software y hardware para hacer posible la transferencia



electrónica del dinero, su entrega en el territorio nacional y la atención del destinatario de la transferencia por parte del recurso humano contratado por la sociedad; en fin toda la logística e infraestructura que pone al servicio de P. , para cumplir con lo pactado; ii)

La relación entre P y

se da de manera directa, ya que es a dicha empresa extranjera a quien le presta el servicio, no existiendo por tanto ninguna relación jurídica ni con el remitente del dinero del extranjero ni con el destinatario en el territorio nacional; y, iii) La contraprestación consiste, en que P paga en forma directa a la recurrente social una comisión al realizarse efectivamente el servicio pactado, según los períodos señalados en el contrato respectivo; no cabe duda entonces que la prestación del servicio ha ocurrido en el territorio nacional.

Una revisión de los Arts. 19 y 74 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, nos permite establecer con precisión cuál es el elemento espacial del hecho generador, en el caso de la prestación de servicios, y su relación con las normas especiales, sobre la prestación de servicios al exterior.

*** De la territorialidad de los servicios.**

Como se sabe, según la doctrina el elemento territorial indica el lugar en el cual el sujeto pasivo realiza el hecho o se encuadra en la situación descrita en la ley, o bien, el lugar en el cual la ley tiene por realizado el elemento material o producida la situación objeto de la descripción legal.

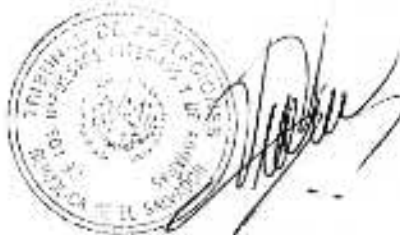
En otras palabras, dicho elemento se refiere al lugar que el legislador ha establecido para que la ocurrencia del hecho generador produzca el nacimiento de la obligación tributaria.

La ley en comento, en el inciso primero del artículo 19, claramente estatuye que las prestaciones de servicio constituirán hechos generadores del impuesto cuando ellos se presten directamente en el país, aún y cuando los contratos que los perfeccionen y el pago de los mismos se realicen fuera de él.

Por su parte, el inciso segundo del mismo artículo, entiende que el servicio es prestado en el territorio nacional, cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en el país; en el caso de mérito, la localización del destinatario de la transferencia de dinero por medio del sistema telefónico, la utilización del software y hardware para hacer posible la transferencia electrónica del dinero, su entrega en el territorio nacional, la atención del destinatario de la transferencia por parte del recurso humano contratado por la sociedad, en fin toda la logística e infraestructura que la recurrente pone al servicio de P , para cumplir con lo pactado, son precisamente actividades que se desarrollan en el país.

De lo manifestado en los párrafos precedentes se confirma que los servicios de que se trata son prestados en el territorio nacional, y que de igual manera la actividad que genera el servicio es desarrollada en el país, lo que nuevamente confirma que el mismo es prestado en el país.

En otras palabras, el legislador, para delimitar el ámbito territorial de aplicación de la norma respecto del hecho generador, dispone en un primer momento que las prestaciones de servicios constituirán hechos generadores, cuando se presten directamente en el país, independientemente del lugar de celebración del contrato y de su pago efectivo. Por su parte el inciso segundo al desarrollar el inciso primero del artículo en comento, entiende, que aún y cuando el servicio no se preste directamente en el país, se entenderá que el servicio es prestado en el territorio nacional incluso cuando la actividad que genera el servicio sea desarrollada en el país: como se ha dicho, en el caso de autos, se cumplen ambos requisitos.



Como se ha visto, el legislador enfoca las normas en el hecho de que los servicios se presten en el país; ya se ha dicho que también se entiende prestado el servicio cuando la actividad que genera el servicio es desarrollada en el país.

Complementando lo anterior el inciso tercero del citado artículo 19 hace referencia a la prestación parcial de los servicios y establece las reglas para gravar tales prestaciones parciales. Así, dispone el legislador que si los servicios se prestan parcialmente en el país, sólo se causará el impuesto que corresponda a la parte de los servicios prestados en él. No obstante, cuando los servicios son prestados en el país y aunque no sean exclusivamente utilizados en él, se causará el total del impuesto como por ejemplo cuando ellos se relacionan con bienes, transportes o cargas en tránsito.

*** De las normas especiales sobre transferencia de bienes y prestaciones de servicios al exterior.**

Relacionado con todo lo anterior, el Art. 74 establece normas especiales para el caso de las exportaciones, consistentes para el caso que nos ocupa en prestaciones de servicios realizadas en el país, a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en él y los servicios estén destinados a ser utilizados exclusivamente en el extranjero.

Dichas normas especiales consisten principalmente en la aplicación de una tasa del cero por ciento a dichas operaciones.

Tres condiciones son las que establece el legislador para que se aplique la tasa del cero por ciento, siendo la primera, que de conformidad al Art. 19 Inc. 2º, las actividades que concretan la prestación, deban entenderse prestadas en el territorio, como ha quedado mencionado; la segunda, que los tales servicios hayan de utilizarse por persona no

domiciliada o residenciada en el territorio; y tercero que la utilización se dé en su totalidad en el exterior.

Considerando ahora el caso reclamado, apreciamos cómo en verdad la discusión se centra, no en la prestación del servicio, la que se reconoce realizada dentro del territorio, incluso por la misma recurrente, quien también manifiesta la calidad de no domiciliada o residente de P. ., prestataria del servicio, sino más bien que el punto a dilucidar se centra en la utilización de los servicios.

Por consiguiente, lo medular estriba en dilucidar si la empresa extranjera no domiciliada ni residente que ha contratado los servicios de la salvadoreña, habrá utilizado o no los tales servicios, siquiera parcialmente dentro del territorio, o más bien los ha utilizado totalmente en el exterior.

La impetrante, cuando analiza el punto de la utilización, pone el énfasis en que la misma consiste en la distribución en el territorio nacional del dinero transferido desde el exterior, y que P. no tiene domicilio ni residencia en el país, lo que a su juicio es determinante para concluir que la utilización del servicio se realiza exclusivamente en el extranjero, ya que P. no tiene ningún tipo de operaciones en el país.

Este Tribunal considera que se ha demostrado que efectivamente la prestación del servicio se ha generado en el territorio nacional y que respecto a la utilización, ésta ocurre cuando la empresa no domiciliada se beneficia al lograr la entrega en El Salvador de las transferencias de dinero provenientes del extranjero, por lo que no resulta cierto que el servicio se utilice en el exterior por el simple hecho de que el usuario no tenga residencia o domicilio en nuestro país.



Por el contrario, de lo manifestado por la recurrente resulta evidente que la empresa no domiciliada utiliza en nuestro país la Infraestructura física e informática, propiedad de para que el dinero sea efectivamente entregado.

En otras palabras, el contrato celebrado entre ambas partes, si bien formalizado en el exterior, se proyecta en el territorio nacional y es en él donde se llevan a cabo el conjunto de actividades que genera el servicio y que antes han sido mencionadas. Con lo que se reafirma, que la utilización se ha manifestado en el territorio nacional.

Asimismo, no es el Impetrante quién utiliza su infraestructura física e informática en su propio beneficio, sino para prestarle el servicio a P. . Como antes ha quedado establecido, la misma impetrante reconoce que **quien hace uso de todos los servicios (equipo, personal e infraestructura) es la empresa P , disminuyendo con ello los costos y gastos que le implicaría el poseer establecimientos en todo el país,** lo que determina a todas luces que la utilización del servicio se realiza en el territorio nacional, con lo cual falta uno de los elementos que el legislador ha establecido expresamente para otorgar a la operación el tratamiento de una exportación de servicios, y por tanto, habida cuenta de que estamos en presencia de una prestación de servicios, la misma se encuentra sujeta a la tasa del trece por ciento, por no existir exención que la beneficie y por no consistir en una operación de servicios al exterior.

Y basta para convencernos de ello, con apreciar que la satisfacción de los clientes en el extranjero sólo ha sido posible con la intermediación de la empresa nacional, que de lo contrario hubiera obligado a la extranjera a apersonarse en el territorio, sea con establecimiento o sin él, a efecto de lograr la distribución de las transferencias de dinero provenientes del extranjero.

Por otra parte, cuando la empresa nacional ha estado operando dentro del territorio lo ha estado haciendo para la empresa extranjera, de tal manera que son los clientes atraídos por la oferta de servicios de la extranjera a través de la nacional, lo que permite desde un inicio el pago directo de éstos a favor de la extranjera, por la prestación del servicio, y por consiguiente, la contraprestación a favor de la nacional por parte de la extranjera en concepto de comisiones.

En otras palabras, la presencia de la empresa extranjera se ha proyectado en el territorio nacional, mediante la intervención de la nacional que ha permitido la satisfacción al remitente de la transferencia de dinero, por lo que se evidencia nuevamente que la utilización de los servicios se ha dado dentro del territorio.

La ley de la materia entonces es franca al establecer los criterios de gravamen en lo que concierne a servicios, pues por una parte basta con que se realicen las actividades para que se tenga la prestación consecuente como realizada toda dentro del territorio nacional y a esto le suma el criterio de utilización exclusiva en el exterior, para que aunados los dos criterios ameriten de la tasa del cero por ciento, que no es el caso que nos ocupa.

Concluyendo de todo lo anterior, que en el caso de mérito queda muy claro que el requisito segundo recién citado está ausente, puesto que la realización de actividades ha sido operada en realidad por la empresa extranjera a través de la empresa nacional en el territorio nacional; pues para que la tasa cero fuera factible debieron haberse utilizado los servicios exclusivamente en el exterior.

2) DE LA NO INCLUSIÓN DE LOS INGRESOS PERCIBIDOS POR LA UTILIZACIÓN DE SOFTWARE Y HARDWARE Y DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL POR PARTE DE P , EN LOS INGRESOS CLASIFICADOS COMO GRAVADOS.



Se aprecia del Informe de fiscalización, que la Dirección General partiendo del análisis del acuerdo de prestación de servicios entre la recurrente social y P estableció que el mismo es un contrato de prestación de servicios en el territorio nacional, y que de conformidad a los Arts. 16 y 17 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, la prestación de servicio ahí contratada constituye hecho generador del impuesto.

Posición ésta que sostiene, cuando en el numeral 9 lit. b) del referido acuerdo se estipula que , se obliga a entregar el dinero a los destinatarios de acuerdo a los términos de cada orden de pago y solo dentro de El Salvador, identificados por las partes remitentes. Así como de lo que se establece en el numeral 10, en cuanto a la remuneración que recibirá, citando: "Remuneración. tendrá derecho a recibir la siguiente remuneración en relación a este Acuerdo: a) el 16% de todas las comisiones y cargos que recibe F de las Partes Remitentes se pagará a Gigante como compensación por conceder a P el derecho de utilización de la Propiedad Intelectual en relación con el marketing y promoción de su Negocio en los E.E.U.U.; b) el 16% de todas las comisiones y cargos que recibe P de las Partes Remitentes se pagará a como compensación por prestar a P los servicios de software y hardware de computadora y otros servicios afines que se identifican en la Sección 4, antes mencionada y c) el 8% de todas las comisiones y cargos que recibe P de las Partes Remitentes se pagará a como compensación por los servicios de entrega de dinero, que se prestaran en virtud del presente."

Considerando de todo ello, que la prestación del servicio por parte de la recurrente social a P , es la entrega de dinero en El Salvador a los beneficiarios que los clientes de P designen, y que las otras dos actividades (utilización de software y hardware de computadora y la propiedad intelectual), son parte de las actividades coadyuvantes a la realización del auténtico servicio, por lo que las tres actividades que se mencionan en el

acuerdo constituyen realmente parte de un mismo servicio, el cual es la entrega de dinero, lo cual ha quedado demostrado cuando la obligación de pago le nace a P! ,
 , únicamente cumple con la obligación de entrega de dinero.

Sobre tales aseveraciones la recurrente social manifestó en esta Instancia, que si fuera el caso, de que no se aceptaran las argumentaciones relacionadas en el literal anterior, es oportuno que se considere lo siguiente:

A) Que la utilización del software y hardware de computadora y de la propiedad intelectual por parte de P , y el pago de la respectiva comisión, están respaldados tanto con el contrato de servicios como en los registros contables principales y auxiliares de la sociedad.

B) Que consta de los referidos registros, que los ingresos por comisiones cuyo tratamiento fiscal ha sido desechado por la Dirección General, no devienen exclusivamente de entregas de dinero en El Salvador, sino que incluyen el pago por el uso tanto de marcas y distintivos comerciales, así como del software dentro de los Estados Unidos, por lo que ambos conceptos se encuentran enmarcados como operaciones fuera del territorio de El Salvador y por lo tanto debieron considerarse ingresos no sujetos al pago del impuesto.

C) Que los auditores no separaron los conceptos de los ingresos antes detallados, a efecto de identificarlos por su naturaleza y posteriormente proceder a analizar su tratamiento tributario, haciendo diminuto el informe de auditoría.

Este Tribunal al analizar lo planteado por la recurrente social, advierte:



A) Que no está en discusión la contratación de la utilización del software y hardware de computadora y de la propiedad intelectual por parte de P

B) Que no basta la mera afirmación de que la utilización del software y hardware de computadora y de la propiedad intelectual, se haya dado exclusivamente en el extranjero y que nada tienen que ver con la prestación de servicio de distribución de transferencias de dinero en El Salvador, para pretender que los ingresos percibidos por tales conceptos sean excluidos de la base imponible del impuesto, puesto que en atención al art. 203 inc. 1º del Código Tributario, corresponde a la contribuyente social comprobar todos aquellos hechos que alegue a su favor.

C) Que tales aseveraciones están carentes de pruebas idóneas que, le permitan al Tribunal tener una clara apreciación de los hechos, estando ausente en el trámite del recurso, por ejemplo, explicación técnica de las operaciones y su tratamiento contable, y

D) Que este Tribunal a fin de garantizar a la recurrente social su derecho de reclamación y de defensa, procedió a nombrar analista tributario a fin valorar las pruebas ofrecidas, entre las que no se incluye alguna que permitiera corroborar y sustentar el tratamiento que se exige para los ingresos percibidos por la utilización del software y hardware de computadora y de la propiedad intelectual por parte de P

Concluyendo de todo lo anterior, que no es procedente la reclamación por parte de la contribuyente social, que se le excluyan del monto de los ingresos reclasificados como gravados, la utilización por parte de la empresa en el extranjero, de la marca y el software de computadora propiedad de

, por sustentarse en meras afirmaciones .

3) DE LA NO GRAVABILIDAD DE LOS INGRESOS, PRODUCTO DE LA ENTREGA DE DINERO EFECTUADA EN . Y

En este punto, afirma la sociedad impetrante que en el rubro de los ingresos que corresponden al concepto de comisión por los servicios de distribución de transferencias de dinero, no todos son producto de las entregas que fueron realizadas en El Salvador, sino que también se percibieron ingresos de las entregas realizadas en y constituyendo dichas comisiones ingresos obtenidos fuera del territorio nacional.

Este Tribunal sobre lo argumentado en este punto, razona que la contribuyente social tuvo la oportunidad en la etapa de fiscalización, de aportar las pruebas idóneas (contratos de servicio, reportes que contienen la composición de los ingresos, detalles de facturación, descripción de las operaciones, etc), que pudieran haber aclarado a los auditores la composición de los ingresos registrados y declarados, específicamente en cuanto a este rubro, ya que se aprecia a manera de ejemplo, a folios 247 del expediente, que la contribuyente social en el comprobante contable registraba un solo total de ingresos percibidos en concepto de comisiones por remesa, bajo la cuenta "otros productos, subcuenta otros productos no gravados con IVA, bajo el concepto comisión por servicios de transferencia", no especificando los ingresos que eran por comisiones, producto de la distribución de transferencias de dinero en otros países, de los percibidos en el territorio nacional, siendo por todo lo anterior, desestimada la reclamación correspondiente.

4) DEL TRATAMIENTO A LOS INGRESOS PERCIBIDOS EN CONCEPTO DE COMISIONES POR LA TRANSFERENCIA DE DINERO PROCEDENTE DEL EXTRANJERO, EN ATENCIÓN A LOS ARTÍCULOS 5 Y 51 LITERAL A) DE LA LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.



La recurrente social invoca, como un elemento más a considerar para la no gravabilidad de los ingresos percibidos en concepto de comisiones por la prestación de servicios de distribución de las transferencias de dinero provenientes del exterior, la aplicación de los artículos 5 y 51 de la ley de la materia.

En cuanto a lo que se refiere al art. 5, afirma que se deduce de la lectura del mismo, que el dinero en efectivo en moneda nacional o extranjera, para el caso de las transferencias de dinero desde el exterior hacia nuestro país, no son gravados con el IVA, por lo que los accesorios, en este caso las comisiones, tampoco lo son.

Sobre lo regulado en el art. 51 lit. a), razona que de la interpretación del referido artículo, se colige que las comisiones deben adicionarse a la base imponible, cuando devienen de alguna operación a plazos, situación que no se da en el presente caso, ya que las comisiones se derivan de una simple transferencia de dinero, por lo que no existe base imponible ni hecho generador.

Finalmente, señala que debe tenerse como ingresos no sujetos o no gravados, las comisiones que se derivan de las transferencias de dinero desde el exterior hacia nuestro país, dándoles el mismo tratamiento tributario que se les da a los intereses producto de mutuos dinerarios.

Este Tribunal advierte, que con tan pocos y someros argumentos, difícilmente puede entrar a hacer una valoración seria de tales posiciones, sin embargo, pasa a analizar una por una de la siguiente forma:

A) En relación a lo argumentado con base en el art. 5, es pertinente aclarar a la recurrente social que el hecho generador que se está gravando en el caso de mérito, no es la transferencia de dominio de un bien mueble y menos de un bien mueble incorporeo, sino

la prestación de un servicio, la distribución de la transferencia de dinero proveniente del extranjero, resultando la comisión la contraprestación de dicho servicio, es decir que por una parte, _____, se compromete a entregar la transferencia de dinero en El Salvador, y por la otra, P. _____ se compromete al darse la realización de tal servicio, a entregarle la comisión, no teniendo ésta ninguna relación con la cantidad de dinero que se envía del extranjero, por lo que no es procedente tal argumentación.

B) Sobre lo sustentado de conformidad al art. 51 lit. a), entiende este Tribunal, que el legislador ha querido de forma expresa, definir todos los elementos o cantidades intervinientes a considerar para establecer la base imponible del impuesto, ya sea en la transferencia de bienes o en la prestación de servicios, para que no quede duda alguna tanto por parte del contribuyente como de la administración tributaria a la hora de establecer el impuesto, tal es así, que se permite enumerar o citar por medio de los literales, incluso aquellas cantidades que deben incorporarse, que vistas independientemente no estarían sometidas al impuesto, como lo son las comisiones por operación a plazo.

En cuanto a la comisión que percibe la recurrente social, por la prestación del servicio de distribución de transferencias de dinero en el país, es la remuneración que se recibe como contraprestación del servicio realizado a P. _____, siendo una operación instantánea, que con mucha mayor razón debe ser incorporada a la base imponible para efectuar el cálculo respectivo del impuesto, no siendo en ese sentido atendible el argumento planteado, y

C) Finalmente, en lo referente a solicitar que las comisiones se le de igual tratamiento que a los intereses que derivan de mutuos dinerarios, a todas luces aprecia este Tribunal que es improcedente, ya que en el caso objeto de alzada, lo que se está gravando



es la contraprestación de un servicio prestado, es decir la comisión, en cambio, en el mutuo dinerario, por ser una transferencia de bienes muebles incorpóreos, está fuera de la esfera de la gravabilidad y por lógica los accesorios que del mismo se derivan, siguen la suerte de lo principal, como lo son los intereses, que se generan de la referida transferencia, no sujetos al impuesto. En todo caso, el tratamiento invocado, nada tiene que ver con la prestación de servicios aquí cuestionada.

5) VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD AL REQUERIRSE INFORMACIÓN POR PARTE DE AUDITORES QUE NO ESTABAN NOMBRADOS EN LA FISCALIZACIÓN

Argumenta en síntesis la recurrente social en la etapa de alegaciones finales, violación al principio de legalidad, al actuar en la fiscalización otras personas no facultadas para la investigación.

Sobre tal aseveración esta instancia contralora tiene a bien manifestar:

A) El art. 23 del Código Tributario, establece entre otras funciones básicas de la Administración Tributaria, en su letra c), el registro y control de los cumplimientos tributarios tanto de los contribuyentes como de los obligados formales; en su letra e), la fiscalización de las liquidaciones hechas por los contribuyentes; y en su letra f), las liquidaciones oficiosas del Impuesto.

Específicamente, respecto de la función fiscalizadora, el art. 174 del Código, establece lo que debe entenderse por procedimiento de fiscalización: "el conjunto de actuaciones que la Administración Tributaria realiza con el propósito de establecer la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos, tanto de aquellos que han presentado su correspondiente declaración tributaria como de aquellos que no lo han hecho".

De lo anterior se obtiene que, a partir de la notificación del auto de designación de auditor, hasta la emisión del correspondiente informe de auditoría, los sujetos pasivos a quienes se ha notificado en debida forma el auto en comento, se encuentran vinculados procedimentalmente con el ejercicio de una función básica de la Administración Tributaria, la fiscalización.

La notificación del auto hace saber al sujeto pasivo que la Administración pretende ejercer una de sus funciones básicas, con el objeto de garantizar al contribuyente el debido respeto a los derechos Constitucionales, dado que habrá de verificarse la auténtica situación tributaria del sujeto pasivo, ello involucra, una intervención de la administración en la esfera de los derechos individuales de los administrados, razón por la cual, ésta debe apegarse a lo que el legislador dispone respecto del ejercicio de tal potestad y a realizarla dentro del procedimiento preestablecido.

En tal sentido, respecto de la facultad de fiscalización, encontramos que el art. 173 del Código Tributario, faculta a la Administración Tributaria, para fiscalizar, inspeccionar, investigar y controlar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, y especialmente para: "a) Requerir a los sujetos pasivos los comprobantes fiscales, libros, balances, registros, sistemas, programas y archivos de contabilidad manual, mecánica o computarizada, la correspondencia comercial y demás documentos emitidos por el investigado o por terceros y que den cuenta de sus operaciones; así como examinar y verificar los mismos...; d) Citar a sujetos pasivos para que respondan o informen, verbalmente o por escrito las preguntas o requerimientos, realizados por la Administración Tributaria...; f) requerir de los particulares, funcionarios, empleados, instituciones o empresas públicas o privadas y de las autoridades en general, todos los datos y antecedentes que se estimen necesarios para la fiscalización y control de las obligaciones tributarias".



En ese sentido, tanto la contabilidad como los registros y controles especiales determinados por la normativa tributaria, se establecen para el control de las obligaciones (tanto mercantiles como tributarias, entre otras) de los sujetos pasivos. Resulta claro entonces que en virtud de la fiscalización, la administración puede legítimamente tener acceso a tales controles y a su documentación de soporte, ejercitándose tal facultad en estricto apego al derecho.

El inciso segundo del artículo 150 del Código, dispone que a falta de liquidación por parte del contribuyente o de liquidación parcial, la Administración liquidará el impuesto de manera oficiosa.

En este caso, la Administración debe proceder a verificar los hechos para contrastarlos contra las disposiciones legales pertinentes, a fin de establecer la auténtica situación tributaria de los sujetos pasivos, mediante el proceso de fiscalización.

Para la liquidación oficiosa de los impuestos cuya gestión le compete por ley, la Administración Tributaria, en el proceso de fiscalización, se vale de la auditoría fiscal, la que constituye en sentido lato, una verificación racional de los registros contables y de la documentación, con el fin de determinar la exactitud e integridad, tanto de la contabilidad como del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

De ahí que el artículo 174 del Código disponga, que para ejercer las facultades a que se refiere el artículo 173 mencionado, la Administración Tributaria contará con un cuerpo de auditores; dado que la función de fiscalización, tiene el propósito de establecer la auténtica situación tributaria de tales sujetos pasivos, resulta claro que para ejercerla, debe de contar con el personal idóneo para realizar tal labor.

Los auditores deben formular un informe dirigido a la Administración Tributaria, quien según la ley puede ordenar otros nuevos, inclusive cuando estime que el informe no está ajustado a la realidad de la investigación que se practique. La fiscalización se encuentra en todo dirigida por la Administración Tributaria, desde su inicio hasta la emisión del informe de auditoría. Cumpliendo, en ese sentido, los auditores simplemente una función que les encomienda la referida Administración en el ejercicio de sus facultades, a través de la designación; de motu proprio, los auditores no están facultados para iniciar una fiscalización.

Así las cosas, los sujetos pasivos pueden válidamente negar el ingreso a sus empresas, negocios o domicilios, a cualquier funcionario de la administración, que no haya sido designado conforme a la ley, aún se trate de funcionarios o empleados con nombramiento de auditores fiscales.

La notificación del auto de nombramiento a que antes se ha hecho referencia y la exhibición de la credencial respectiva, cumplen con el propósito primordial de tutelar el derecho a la intimidad e inviolabilidad de la morada consagrados en la Constitución de la República y evita que se invada con ello la intimidad y tranquilidad de los contribuyentes.

Con lo anterior se comprende entonces a cabalidad que cuando el legislador señala que para el ejercicio de las facultades de fiscalización, la Administración contará con un cuerpo de auditores, lo hace primordialmente: 1) para evidenciar la necesidad de contar con personal idóneo y especializado en tal materia, debido a la índole de los registros y documentación a verificarse; y 2) para salvaguardar los derechos de los sujetos pasivos, debido a que los auditores son quienes en la práctica desarrollan el procedimiento de fiscalización, cuyo ejercicio ha sido encomendado a la administración tributaria, lo que no significa que la ley haga radicar en auditor fiscal alguno, facultades que corresponden por ley al órgano, y que son ejecutadas por el funcionario órgano, esto es, por el Subdirector



General de Impuestos Internos o por el funcionario autorizado para ello mediante delegación, según se desarrolla seguidamente.

Así, al consultar la Ley Orgánica de la Dirección General de Impuestos Internos, su artículo 4 prescribe que para llevar a cabo las funciones encomendadas a dicho órgano, éste será dirigido y administrado por un Director y un Subdirector General, de acuerdo a las atribuciones propias que les designe la ley.

Por su parte, los artículos 6 y 7 de la misma, regulan específicamente las atribuciones que competen a cada uno de tales funcionarios, correspondiendo al Subdirector General, según la letra c) de la última disposición citada, ejercer el seguimiento y control del sistema de funciones operativas a efecto de optimizar el cumplimiento tributario, lo que incluye la emisión de actos y resoluciones administrativas.

Para cumplir con dicha facultad, se requiere de una serie de actuaciones consistentes en pronunciamientos o actos que forman parte del procedimiento administrativo, por el cual se determinan situaciones jurídicas para casos individuales, como el fiel cumplimiento de los contribuyentes de sus obligaciones o los supuestos de incumplimiento y de realización de los tipos de infracción que se hubiesen constatado.

Según lo anterior, este funcionario tiene exclusivamente competencia sobre la fiscalización del comportamiento tributario de los contribuyentes obligados en todo el territorio de la República, por lo cual, a juicio del legislador, resulta sumamente difícil, por no decir imposible, que el Subdirector General pueda controlar físicamente y verificar en forma total y exhaustiva la atribución que sobre este aspecto le confiere la ley.

Por ello, para dar la debida cobertura a la función encomendada, la misma ley orgánica, en el inciso último del artículo 8, autoriza al Director y Subdirector la potestad de

poder delegar una o más facultades atribuidas en cualquiera de sus funcionarios subalternos, técnicos y demás empleados.

Cuando mediante un Acuerdo, el Subdirector General faculta a tales personas para autorizar con su firma y sello las resoluciones y demás actuaciones que correspondan dentro de su respectiva competencia, nos encontramos ante la presencia de la llamada *delegación de firma*, figura mediante la cual el Subdirector General faculta a cualquiera de sus funcionarios subalternos, técnicos y demás empleados, para suscribir resoluciones de la Dirección General de Impuestos Internos, que de conformidad con su ley orgánica deberán ser calzadas con la firma del propio Subdirector General.

Esta delegación de firma no representa una verdadera transferencia de competencia, ya que ésta la sigue manteniendo el órgano delegante, teniendo el delegado una parte de la tarea material que aquél debe cumplir, como es el caso, suscribir resoluciones imputables a dicho órgano delegante.

En tal sentido, la doctrina de los expositores del derecho señala que en todo caso, el acto emana de la autoridad delegante.

B) Los anteriores razonamientos tienen su base en jurisprudencia emanada de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Honorable Corte Suprema de Justicia, mediante sentencia de las once horas del día veintinueve de septiembre de mil novecientos noventa y ocho, en el proceso contencioso administrativo marcado con el número 39-F-97.

Adicionalmente, todo lo anterior se encuentra de nuevo jurisprudencialmente avalado por sentencia de la Honorable Sala de lo Contencioso Administrativo, de las quince horas y diez minutos del día cuatro de marzo de dos mil cinco, en el proceso Ref. 163-C-2000, cuando afirma que las funciones de "cualquier auditor designado por la Dirección



General, simplemente se limitan a constatar objetivamente los hechos relacionados con trascendencia tributaria, desde un punto de vista técnico y legal, a través de los registros, declaraciones, recibos y demás documentos que lleva el contribuyente para el control de sus operaciones y mediante los medios que indica la ley, de cuyo resultado informa a la Dirección General, quien podrá aceptar o ampliar los informes por medio del mismo auditor o por otro diferente”.

Seguidamente, la misma sentencia afirma que “no son los auditores quienes deciden respecto a los hechos constatados en la investigación tributaria, pues su función es informar a la Dirección General el resultado de la investigación, siendo la expresada Dependencia, la que por atribución legal valora los hechos, interpreta la norma y la aplica al caso concreto, mediante el acto administrativo formal debidamente razonado”.

Los razonamientos anteriores confirman el hecho que es la Dirección General la que detenta las facultades de fiscalización y que cuando en su caso los Coordinadores o cualquiera otro funcionario delegado administrativamente, ejerciendo tal delegación de firma efectúan nombramientos o requerimientos, lo hacen con plena autorización legal.

Como se ha dicho, notificado el contribuyente de que se ha iniciado un proceso de fiscalización por orden emanada del Coordinador, éste no se despoja de las atribuciones conferidas a su favor mediante la delegación de firma de parte del Subdirector General para otorgárselas a los auditores, ya que estos, en virtud de norma expresa y terminante, no tienen más facultades que aquellas que les asigne el funcionario delegado por la Administración Tributaria en el acto de su designación.

Es el funcionario delegado quien ejerce la función de fiscalización del comportamiento tributario de los contribuyentes obligados, lo que incluye, como antes se ha expresado, el requerir los comprobantes fiscales, libros, balances, registros, sistemas, programas y archivos de contabilidad manual, mecánica o computarizada, la

correspondencia comercial y demás documentos emitidos por el investigado o por terceros y que den cuenta de sus operaciones; así como examinar y verificar los mismos e igualmente citar a los sujetos pasivos para que respondan o informen, verbalmente o por escrito preguntas o requerimientos.

Y dado que la mayor parte de los hechos generadores, en su consideración de hechos económicos de trascendencia jurídico tributaria, están vinculados por regla general, con actividades mercantiles, el legislador establece como una de las facultades comprendidas dentro del proceso de fiscalización, la investigación de los libros de contabilidad y de la documentación relacionada con tales actividades y libros.

El alegato de la recurrente, en el sentido de que la fiscalización fue realizada por otros auditores que no estaban nombrados en auto de designación y por lo tanto viola el Principio de Legalidad, se encuentra desvirtuado conforme a la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo, de las quince horas y diez minutos del cuatro de marzo de dos mil cinco, Ref. 163-C-2000, ya que la mención del auditor, en su calidad de Coordinador de esa fiscalización es una cuestión puramente técnica de control administrativo, con el propósito de corregir posibles errores aritméticos o de redacción en que hubiesen incurrido los auditores responsables, por lo que, a criterio de este Tribunal, por todo lo antes dicho y sentencia mencionada se desestima la pretensión de la parte apelante.

Reciente jurisprudencia de la Honorable Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, en sentencia de las once horas treinta minutos del día quince de noviembre de dos mil cinco, en el proceso marcado con la referencia 328-C-2004, ha reconocido que el auto de designación firmado por el Coordinador de Grupos de Fiscalización, es legal por encontrarse dicho funcionario facultado para designar al auditor del caso, y delegar así las atribuciones concedidas a la Administración Tributaria, lo que confirma los razonamientos que sustentan esta resolución, y



C) Finalmente, este Tribunal hace notar que su posición respecto del argumento aquí planteado, está sustentada en sentencias con referencias R0505011TM, de las nueve horas; R0505010TM, de las diez horas; y R0505012TM, de las diez horas quince minutos, todas del día veinticinco de mayo de dos mil seis.

6) DE LA MULTA POR EVASIÓN NO INTENCIONAL, DE CONFORMIDAD A LO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 253 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, POR PRESENTACIÓN DE DECLARACIÓN INCORRECTA, RESPECTO DE LOS PERÍODOS TRIBUTARIOS DE MAYO A DICIEMBRE DE DOS MIL DOS.

Sobre este aspecto, en sus agravios, la contribuyente social se limitó a señalar la ilegalidad de la resolución venida en apelación, sin mencionar inconformidad respecto a la infracción y sanción; no obstante este Tribunal revisa la misma de manera separada, en la forma siguiente:

DE LA INFRACCIÓN

La Dirección General por medio de la fiscalización realizada a la contribuyente social determinó que las declaraciones del Impuesto en estudio, para los períodos tributarios de mayo a diciembre de dos mil dos, fueron presentadas en forma incorrecta en atención a que declaró indebidamente como exportaciones y como ingresos exentos y no gravados, ingresos obtenidos provenientes de operaciones gravadas con la tasa del 13%, en concepto de prestación de servicio de distribución de transferencias de dinero provenientes del exterior relacionadas con el acuerdo de prestación de servicios celebrado con la empresa PSO INC.

Aprecia este Tribunal del análisis efectuado al expediente, que la Dirección General de Impuestos Internos en el informe de auditoría de fecha trece de mayo de dos mil cinco y

dentro de sus facultades de investigación, constató efectivamente que la contribuyente social presentó en forma incorrecta las declaraciones del Impuesto en referencia, lo cual se le hizo saber oportunamente a la contribuyente social, en el referido informe con detalle en los anexos correspondientes. Así las cosas, la oficina fiscalizadora calificó correctamente la infracción conforme a los Arts. 93 y 94 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, determinando así la liquidación oficiosa un monto de impuesto evadido, y no habiendo en el caso de mérito error excusable en la aplicación al caso de las disposiciones legales; se debe confirmar la resolución al haberse constatado la infracción correspondiente.

DE LA SANCIÓN

En lo que respecta a la imposición de la sanción por evasión no Intencional, con base a lo anterior, la Administración Tributaria tipificó dicha conducta de conformidad al contenido del Art. 253 del Código Tributario, tomando como base para determinar el monto de la sanción el veinticinco por ciento del débito fiscal determinado para cada período objetado. Por lo que, este Tribunal considera que se ha impuesto conforme a Ley la sanción correspondiente, debiendo confirmar la resolución en lo que respecta a la imposición de la multa, según criterio precedente de las once horas treinta minutos del día veintiocho de julio de dos mil cinco, Inc. No I0502003TM.

POR TANTO: De conformidad a las razones expresadas, disposiciones citadas y Artículos 4 de la Ley de Organización y Funcionamiento del Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y de Aduanas, que rige a este Tribunal, **RESUELVE: CONFÍRMASE** en todas sus partes la resolución proveída por la Dirección General de Impuestos Internos, a las nueve horas quince minutos del día catorce de junio de dos mil cinco, a nombre de
por los conceptos
y montos citados al inicio de la presente sentencia.



Emitanse los mandamientos de ingreso correspondientes.

Certifiquese esta sentencia y acta de notificación respectiva y vuelvan junto con el Expediente de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios a nombre de _____ a la oficina de su origen. **NOTIFÍQUESE.**



LIC. CARLOS MAURICIO VILLACORTA GAVIDIA
PRESIDENTE

LIC. ROMÁN CARBALLO
VOCAL

LIC. JOSÉ MAGDALENO MOLINA MARTÍNEZ
VOCAL

LIC. CARLOS ERNESTO TORRES FLORES
VOCAL

LIC. RODOLFO HERNÁN MARTÍNEZ TORRES
VOCAL